



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/5/2023

Αριθμός απόφασης: 1303

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., με έδρα επί της οδού, κατά της σιωπηρής απόρριψης Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της με αρ. πρωτ. /29.9.2022 Δηλώσεως Επιφύλαξης επί της υπ' αριθ. /29.9.2022 Δηλώσεως Παρακρατούμενων και Προκαταβλητέων Φόρων σε αμοιβές από Επιχειρηματική Δραστηριότητα για τον μήνα Ιούλιο 2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο ενενήντα ημερών από την υποβολή της με αρ. πρωτ./**29.9.2022** Δηλώσεως Επιφύλαξης τεκμαίρεται ότι απορρίφθηκε η εν λόγω επιφύλαξη της προσφεύγουσας επί της υπ' αριθ./**29.9.2022** Δηλώσεως Παρακρατούμενων και Προκαταβλητέων Φόρων σε αμοιβές από Επιχειρηματική Δραστηριότητα για τον μήνα Ιούλιο 2022, ως προς τη μη ύπαρξη υποχρέωσης παρακράτησης φόρου για αμοιβές του άρθρου 64 παρ. 1 περ. δ' του ΚΦΕ που έλαβε η ελβετική εταιρεία με την επωνυμία που διεξάγει οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω υποκαταστήματος με ΑΦΜ

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης του ανωτέρω αιτήματος και την επιστροφή νομιμοτόκως του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ισχυριζόμενη ότι με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ΚΦΕ περί παρακράτησης φόρου προβλέπεται ευνοϊκότερη μεταχείριση για τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που λαμβάνουν αμοιβές για υπηρεσίες της περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του εν λόγω άρθρου για τις οποίες δεν υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης φόρου, ενώ για αντίστοιχες αμοιβές που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα που εδρεύουν στην Ελβετία με υποκατάστημα στην Ελλάδα, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης φόρου, το οποίο αντίκειται στις διατάξεις της ΣΑΔΦ Ελλάδας Ελβετίας περί μη διακριτικής μεταχείρισης επικαλούμενη προς τούτου τις διοικητικές λύσεις που δόθηκαν με τα αρ. 1028525 & 1089214/1990 για τις ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου και Ελλάδας-ΗΠΑ.

Επειδή στην Εγκύκλιο Ε. 2019/30.03.2023 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για υπηρεσίες της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 (Α'167), οι οποίες παρέχονται στην Ελλάδα από μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπών νομικών προσώπων/οντοτήτων με φορολογική κατοικία στην Ελβετία ή σε κράτος με το οποίο έχει συναφθεί Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.ΔΦ.) που εμπεριέχει διατάξεις περί μη διακριτικής μεταχείρισης» αναφέρονται τα εξής:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 και της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, εφεξής ΚΦΕ, οι πληρωμές για αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%).

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 62 του ΚΦΕ ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περ. δ' της παρ. 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, με την επιφύλαξη της παρ. 2 του άρθρου 64.

3. Επίσης, με τις διατάξεις του α' εδαφίου της παρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές

διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες υπόκειται σε παρακράτηση φόρου.

4. Με την ΠΟΛ.1007/2017 εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ΚΦΕ, διευκρινίστηκε ότι οι εν λόγω αμοιβές (για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες), τις οποίες λαμβάνει μέσω της μόνιμης εγκατάστασής του στην Ελλάδα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Από την ως άνω απαλλαγή εξαιρούνται οι αμοιβές που λαμβάνουν τα ως άνω νομικά πρόσωπα για τις υπηρεσίες που παρέχουν στους φορείς γενικής κυβέρνησης της παρ. 2 του άρθρου 64 και ως εκ τούτου, υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστές 1%, 4% ή 8%, κατά περίπτωση, καθώς και οι αμοιβές για τεχνικά έργα, που λαμβάνουν τα υπόψη νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 3%, βάσει του β' εδαφίου της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64.

5. Εντούτοις, με το άρθρο 23 «Μη διακριτική Μεταχείριση» της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας - Ελβετίας (ν. 1502/1984 - Α' 192, ν. 4034/2011 - Α' 269, ν. 4105/2013 Α' 5, στο εξής: ΣΑΔΦ) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

α. Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι οι υπήκοοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δεν υπόκεινται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος σε οποιαδήποτε φορολογία ή οποιαδήποτε σχετική επιβάρυνση, η οποία είναι διάφορη ή περισσότερο επαχθής από τη φορολογία και τις σχετικές επιβαρύνσεις στις οποίες υπόκεινται ή μπορούν να υπαχθούν οι υπήκοοι του άλλου αυτού Κράτους κάτω από τις αυτές συνθήκες. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις του άρθρου 1, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης σε πρόσωπα τα οποία δεν είναι κάτοικοι ενός ή και των δύο Κρατών.

β. Σύμφωνα με την παράγραφο 2, ο όρος «υπήκοοι» σημαίνει:

-όλα τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την ιθαγένεια ενός Συμβαλλόμενου Κράτους,

-όλα τα νομικά πρόσωπα, ενώσεις ή άλλες, οντότητες, οι οποίες αποκτούν το νομικό τους καθεστώς από το νόμο που ισχύει σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος.

γ. Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι η φορολογία που επιβάλλεται σε μόνιμη εγκατάσταση την οποία επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διατηρεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος δεν θα είναι λιγότερο ευνοϊκή στο άλλο αυτό Κράτος από τη φορολογία που επιβάλλεται σε επιχειρήσεις του άλλου αυτού Κράτους με τις αυτές δραστηριότητες. Η παρούσα διάταξη δεν μπορεί να ερμηνευθεί ότι υποχρεώνει ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να χορηγεί σε κατοίκους του άλλους Κράτους οποιοσδήποτε προσωπικές εκπώσεις, απαλλαγές και μειώσεις για φορολογικούς σκοπούς λόγω προσωπικής καταστάσεως ή οικογενειακών υποχρεώσεων, τις οποίες χορηγεί στους δικούς του κατοίκους.

6. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι διατάξεις των ΣΑΔΦ κυρώνονται με νόμο και σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.1 του Συντάγματος, έχουν, ως εκ τούτου, υπερνομοθετική ισχύ, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι οι αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες που λαμβάνει, μέσω της μόνιμης εγκατάστασής του στην Ελλάδα, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, με φορολογική κατοικία στην Ελβετία δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, κατ' όμοιο τρόπο με τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας που λαμβάνουν παρόμοιες αμοιβές.

Από την ως άνω απαλλαγή εξαιρούνται, ομοίως με τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα, οι αμοιβές που λαμβάνουν τα πιο πάνω αλλοδαπά νομικά πρόσωπα για τις υπηρεσίες της παρ. 2 του άρθρου 64 (διενέργεια παρακράτησης με συντελεστές 1%, 4% ή 8%), καθώς και οι αμοιβές για

τεχνικά έργα του β' εδαφίου της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ (διενέργεια παρακράτησης με συντελεστή 3%).

7. Τα ως άνω αναφερόμενα εφαρμόζονται και για τις αμοιβές της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ΚΦΕ που λαμβάνουν μόνιμες εγκαταστάσεις νομικών προσώπων/οντοτήτων, εφόσον η φορολογική τους κατοικία βρίσκεται σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει συνάψει Σ.Α.Δ.Φ. στην οποία περιλαμβάνονται διατάξεις ιδίου περιεχομένου με αυτό της παρ. 3 του άρθρου 23 της ΣΑΔΦ Ελλάδας - Ελβετίας, περί μη διακριτικής μεταχείρισης (ως συνημμένο Παράρτημα - δεν συμπεριλαμβάνονται επί αυτού οι ΣΑΔΦ με χώρες της ΕΕ/ΕΟΧ, για τις μόνιμες εγκαταστάσεις των οποίων εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 62 του ΚΦΕ).

8. Από την έκδοση της παρούσας οι ΠΟΛ.1120/2014 και ΠΟΛ.1007/2017 εγκύκλιοι παύουν να ισχύουν, κατά το μέρος που ρυθμίζεται διαφορετικά με την παρούσα.

Τυχόν παρακρατηθέντα ποσά δεν επιστρέφονται, αλλά ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών.»

Επειδή εν προκειμένω υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η αριθ./29.09.2022 Δήλωση Παρακρατούμενων και Προκαταβλητέων Φόρων σε αμοιβές από Επιχειρηματική Δραστηριότητα για τον μήνα Ιούλιο 2022, για ποσό παρακρατηθέντος φόρου ύψους 152.634,25 € σε αμοιβές του άρθρου 64 παρ. 1 περ. δ' του ΚΦΕ ύψους 763.171,26€. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας καθώς με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκομίζονται σχετικά αποδεικτικά στοιχεία όπως τιμολόγιο, σύμβαση, πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, το ποσό αυτό το έλαβε η ελβετική εταιρεία με την επωνυμία που διεξάγει οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω υποκαταστήματος με ΑΦΜ

Επειδή στην ανωτέρω πρόσφατη Εγκύκλιο Ε. 2019/30.03.2023 ρητά διευκρινίζεται ότι οι αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες που λαμβάνει, μέσω της μόνιμης εγκατάστασής του στην Ελλάδα, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, με φορολογική κατοικία στην Ελβετία δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, κατ' όμοιο τρόπο με τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας που λαμβάνουν παρόμοιες αμοιβές. Από την ως άνω απαλλαγή εξαιρούνται, ομοίως με τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα, οι αμοιβές που λαμβάνουν τα πιο πάνω αλλοδαπά νομικά πρόσωπα για τις υπηρεσίες της παρ. 2 του άρθρου 64 (διενέργεια παρακράτησης με συντελεστές 1%, 4% ή 8%), καθώς και οι αμοιβές για τεχνικά έργα του β' εδαφίου της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ (διενέργεια παρακράτησης με συντελεστή 3%).

Επειδή, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι δεν οφείλει να διενεργήσει παρακράτηση για τις αμοιβές για υπηρεσίες της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 που κατέβαλε στην ελβετική εταιρεία με την επωνυμία, η οποία διεξάγει οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω υποκαταστήματος, βάσιμα προβάλλεται.

Επειδή, ωστόσο, στην ανωτέρω Εγκύκλιο Ε. 2019/30.03.2023 ρητά προβλέπεται ότι τυχόν παρακρατηθέντα ποσά δεν επιστρέφονται, αλλά ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών το αίτημα της προσφεύγουσας επιχείρησης περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού 152.634,25 € δεν δύναται να γίνει αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.